Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 33343 du rôle
Inscrit le 13 septembre 2013

Audience publique extraordinaire du 14 août 2014

Tierce opposition formée par
la société de droit français ..., … (France)
à l'encontre d'un jugement du 9 juillet 2013, n° 32502 du rôle
rendu sur recours formé par
la société anonyme ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête en tierce opposition inscrite sous le numéro 33343 du rôle et déposée le 13 septembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, assisté de Maître Robert Alberti, avocat aux Barreaux de Paris et de Bruxelles, au nom de la société de droit français ..., établie et ayant son siège social à F-…, inscrite au Registre de commerce et des sociétés de ... sous le numéro ..., dirigé contre un jugement du tribunal administratif du 9 juillet 2013, 32502 du rôle, rendu sur un recours introduit par la société anonyme ...ayant tendu à l'annulation d'une décision prise en date du 18 avril 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements, jugement frappé d'appel au moment de l'introduction de la requête de tierce opposition et toisé entre-temps par un arrêt de la Cour administrative du 24 septembre 2013, n° 33118C du rôle, ayant rejeté l'appel et ayant confirmé ledit jugement ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 13 septembre 2013 ayant pour objet la fixation de délais pour déposer des mémoires ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 octobre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 24 octobre 2013 par Maître Alain Steichen au nom et pour compte de la société de droit français ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Robert Alberti, en remplacement de Maître Alain Steichen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement

Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 novembre 2013.

Vu l'avis du tribunal administratif du 16 décembre 2013 ayant prononcé la rupture du délibéré ;

Vu l'ordonnance du 16 décembre 2013 ayant pour objet d'ordonner la signification de la requête en tierce opposition à la société anonyme ... et ayant invité les parties à prendre position moyennant un mémoire supplémentaire par rapport à deux questions de recevabilité de la requête en tierce opposition soulevées d'office par le tribunal administratif ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice suppléant Luc Konsbruck, en remplacement de Pierre Biel, huissier de justice, du 20 décembre 2013 portant signification de la requête en tierce opposition à la société anonyme ... ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 11 février 2014 par Maître Alain Steichen au nom et pour compte de la société ... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mars 2014 ;

Vu les jugement et arrêt précités des 9 juillet 2013 et 24 septembre 2013 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître Robert Alberti, en remplacement de Maître Alain Steichen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 mars 2014.

Par un jugement 9 juillet 2013, inscrit sous le numéro 32502 du rôle, le tribunal administratif, saisi d'un recours formé par la société anonyme ..., ci-après désignée par « la société ...», contre une décision prise en date du 18 avril 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », en matière d'échange de renseignements sur demande, retint que la décision directoriale précitée a, à bon droit, enjoint à la .. d'indiquer le ou les titulaires actuels du compte bancaire en cause et de fournir les relevés bancaires documentant les transferts de fond entre les sociétés ..., la société ..., préqualifiée, ci-après dénommée « la société ...», et la société de droit luxembourgeois ..., ci-après dénommé « la société ...» pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 et annula la décision directoriale pour le surplus.

Par requête inscrite sous le numéro 33343 du rôle et déposée le 13 septembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, la société de droit français ..., ci-après désignée par « la société ... », forma tierce opposition contre ledit jugement du tribunal administratif du 9 juillet 2013.

Par ordonnance du 16 décembre 2013, la signification de ladite requête à la société anonyme ..., en sa qualité de partie demanderesse par rapport au jugement dont la réformation est sollicitée, fut ordonnée. Cette signification intervint le 20 décembre 2013. Par la même ordonnance furent fixés des délais endéans lesquelles plus particulièrement la société ...doit déposer un mémoire.

Nonobstant le fait que la société ...n'a pas comparu dans le délai fixé par l'ordonnance précitée du 16 décembre 2013, le tribunal statue à l'égard de toutes les parties conformément à l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 ».

1) <u>Quant à la compétence du tribunal administratif pour connaître d'une requête à fin de tierce opposition en matière d'échange de renseignements sur base de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande et quant à la recevabilité de la requête à fin de tierce opposition</u>

Par son avis du 16 décembre 2013, le tribunal administratif a d'office soulevé les questions de savoir si, d'un côté, le destinataire d'une décision administrative, ou tout intéressé, contre lequel le délai de recours contentieux a commencé à courir, était admis à former tierce opposition au sens de l'article 36 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », contre un jugement rendu sur recours contentieux introduit par une autre partie intéressée contre cette même décision, et, en cas de réponse affirmative, si, d'un autre côté, le destinataire d'une décision administrative, ou tout intéressé, était admis à former tierce opposition au sens de l'article 36 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives contre un jugement rendu sur recours contentieux introduit par une autre partie intéressée contre cette même décision, après qu'une des parties à cette instance a relevé appel contre tout, ou seulement une partie, de ce jugement.

En ce qui concerne la question de l'applicabilité de l'article 36 de la loi du 21 juin 1999, prévoyant la voie de recours de la tierce opposition contre une décision du tribunal administratif, en la matière d'échange de renseignements, le délégué du gouvernement estime que dans la mesure où l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », prévoit que la notification de la décision du directeur portant injonction de transmettre des renseignements au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée et que la société ... était visée *expressis verbis* par la demande d'injonction, cette dernière ne pourrait pas faire valoir qu'elle aurait été dans l'ignorance de l'existence de cette décision, de sorte qu'elle aurait pu défendre ses intérêts dans le cadre des voies de recours que la loi lui réserve. Le délégué du gouvernement en conclut

que l'article 36 de la loi 21 juin 1999 ne s'appliquerait pas en matière d'échange de renseignements.

La partie demanderesse estime que le principe retenu à l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 n'exclurait pas l'application de l'article 36 de la loi du 21 juin 2010 en matière d'échange de renseignements étant donné l'article 6 de la même loi dérogerait aux principes de la loi du 21 juin 2010 uniquement par la limitation du nombre de mémoires échangés et par l'instauration de délais impératifs.

Quant à la compétence du tribunal pour connaître de la présente requête, force est de constater de prime abord de manière générale, que la loi du 31 mars 2010 a apporté certains aménagements aux voies de recours contentieuses qui sont ouvert à tout destinataire ou intéressé d'une décision administrative pour tenir compte des particularités de la procédure applicable en matière d'échange de renseignements en exécution d'une convention de double imposition. Dès lors, dans la mesure où la loi du 31 mars 2010 n'y déroge pas, les règles de procédure découlant de la loi du 21 juin 1999 doivent partant trouver application.[1] Plus particulièrement quant à la tierce opposition, force est de constater que la loi du 31 mars 2010, en tant que loi spéciale en la présente matière, ne prévoit certes pas la voie de recours de la tierce opposition, elle ne l'exclut pas non plus. S'agissant d'une loi spéciale qui ne déroge à la loi générale que quant à des questions précises, le tribunal est amené à conclure que la tierce opposition prévue à l'article 36 de la loi du 21 juin 1999, en tant que loi générale quant à la procédure contentieuse devant les juridictions administratives, est applicable en la matière d'échange de renseignements sur demande. Par voie de conséquence, le tribunal administratif est, en principe, compétent pour connaître de la requête en tierce opposition introduite contre le jugement précité du 9 juillet 2013.

Quant à la question de savoir si la voie de recours de la tierce opposition est à exclure en l'espèce au motif que la demanderesse est à qualifier de personne visée au sens de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010, aux termes duquel : « […] *La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée* […] », de sorte que le délai pour introduire un recours contentieux a commencé à courir à son encontre par la notification de la décision directoriale au détenteur des renseignements, le tribunal est amené à conclure, de concert avec la partie demanderesse, que l'article 36 de la loi du 21 juin 1999, aux termes duquel: « *Ceux qui veulent s'opposer à des décisions du tribunal et lors desquelles ni eux ni ceux qu'ils représentent n'ont été appelés, ne peuvent former leur opposition que par requête en la forme ordinaire* ; […] », pose comme seule condition de recevabilité d'une tierce opposition la circonstance que le demandeur en tierce opposition n'a ni été partie à l'instance ayant mené à la décision contre laquelle il agit, ni y a été représenté. Plus particulièrement, cette disposition n'exclut pas de la possibilité d'exercer la voie de recours de la tierce opposition à celui qui s'est vu notifier une décision administrative et contre lequel, par voie de conséquence, les délais de recours pour introduire un recours en

[1] Voir en ce sens CA 2 mai 2013, n° 32184C du rôle, p.10, publié sous www.ja.etat.lu

annulation ou en réformation ont commencé à courir, tel que cela est le cas de l'espèce. Partant, s'il est exact que la demanderesse n'a pas pu ignorer l'existence de la décision litigieuse et aurait pu introduire un recours en annulation contre cette décision, cette circonstance n'est néanmoins pas de nature à la priver de la voie de recours de la tierce opposition étant donné que, tel que relevé ci-avant, une telle condition n'est prévue ni par la loi du 31 mars 2010, ni par celle du 21 juin 1999.

A cet égard le tribunal tient encore à relever qu'en la présente matière, on pourrait conclure que la renonciation d'une partie, contre laquelle le délai de recours contentieux a commencé à courir, à introduire un tel recours serait à interpréter comme accord avec la décision lui notifiée, de sorte qu'elle est déchue de son droit d'introduire par la suite une requête à fin de tierce opposition contre un jugement rendu suite à un recours contentieux introduit par une autre partie, il n'en reste pas moins que cette interprétation extensive des effets de la fiction juridique établie à l'article 4 précité de la loi du 31 mars 2010 méconnaîtrait le droit de tout administré de disposer d'un accès effectif à la justice et contreviendrait par ailleurs aux mécanismes établis par la loi du 21 juin 1999 par rapport aux tiers intéressés au cours de l'instance contentieuse, qui devrait, en principe, être appelé, sur ordonnance du tribunal, à l'instance originaire.

Le délégué du gouvernement conclut encore à l'irrecevabilité de la tierce opposition sous analyse au motif qu'en vertu du principe de droit généralement admis un tribunal inférieur ne pourrait rétracter ce qui a été résolu ou sanctionné par un tribunal supérieur. Or, en l'espèce, par arrêt de la Cour administrative du 24 septembre 2013, inscrit sous le numéro 33118C du rôle, le jugement du tribunal administratif contre lequel la présente tierce opposition serait dirigée, aurait été confirmé en toute sa teneur.

La partie demanderesse fait valoir par rapport à la question de la recevabilité d'une requête en tierce-opposition formée contre un jugement frappé d'appel au moment de son introduction, que ces deux voies de recours seraient de natures différentes dans la mesure où l'appel serait la voie de réformation d'un jugement ouverte à une personne qui avait été partie à la première instance, tandis que la tierce opposition serait le recours offert au tiers qui n'était ni présent, ni représenté à cette instance. Ainsi, ces deux recours ne seraient pas exclusifs l'un de l'autre, mais autonomes.

Par ailleurs, un corolaire de l'effet relatif attaché à un jugement consisterait dans la coexistence de ces deux voies de recours. En effet, un jugement n'aurait autorité de la chose jugée qu'à l'égard des parties à l'instance, encore qu'il serait opposable aux tiers et ce serait parce qu'une décision de justice serait susceptible d'avoir des incidences à l'égard d'une situation concernant d'autres personnes que les parties, que le législateur aurait prévu au bénéfice de ces tiers une voie de recours leur permettant de s'opposer à la décision.

Plus précisément quant à la simultanéité de ces recours, la demanderesse souligne d'abord qu'elle ne serait pas exclue par les textes législatifs. Dans la mesure où ces deux voies de recours seraient exercées par des plaideurs différents, la possibilité de la juxtaposition des deux voies de recours devrait s'imposer. Il s'agirait en effet de deux

procès distincts, mettant en présence des parties qui ne seraient pas les mêmes et portant sur des demandes et des moyens différents. Ne pas admettre la voie de recours de la tierce-opposition au cas où le jugement serait frappé d'appel ne respecterait ni le principe de l'effet relatif du jugement, ni le principe dévolutif de l'appel limitant l'examen de la deuxième instance aux demandes de première instance.

La demanderesse estime finalement que l'exclusion de la tierce-opposition au motif que l'une des parties a relevé appel du jugement méconnaitrait le droit d'accès au juge et serait en outre peu respectueuse des droits du tiers visé par la demande d'échange de renseignements qui ne serait pas directement informé de l'existence de ladite demande, laquelle serait seulement réputée lui avoir été notifiée au sens de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010.

A cet égard, force est au tribunal de constater de prime abord que selon le principe de l'effet dévolutif de l'appel, la juridiction d'appel est en principe saisie de l'ensemble du litige soumis aux premiers juges, dans les limites des conclusions présentées en appel,[2] dessaisissant ainsi les premiers juges, de sorte que ces derniers ne sauraient être appelés à rejuger un litige dont ils ne sont plus saisis. Il s'ensuit qu'une requête à fin de tierce opposition, dont la recevabilité s'apprécie, en principe, au moment de son introduction, est à déclarer irrecevable si le jugement contre lequel elle est dirigée est frappé d'appel,[3] le tiers devant dans ce cas intervenir volontairement devant la Cour administrative, respectivement introduire une requête a fin de tierce opposition contre l'arrêt de la Cour administrative en vertu de l'article 55 de la loi du 21 juin 1999.

Cette conclusion n'est pas énervée par le moyen de la demanderesse selon lequel l'irrecevabilité de la tierce opposition lorsque le jugement visé est frappé d'appel la priverait de son droit d'accès à la justice étant donné que, tel que relevé ci-avant, il lui reste loisible d'intervenir volontairement devant la Cour administrative respectivement d'introduire une tierce opposition contre l'arrêt rendu sur appel, étant par ailleurs relevé qu'aucune norme de droit applicable au Grand-Duché de Luxembourg n'exige un double degré de juridiction en la présente matière.

L'effet dévolutif de l'appel a par ailleurs comme conséquence que le tribunal administratif n'est dessaisi du litige que dans la limite des chefs de l'appel, de sorte que la tierce apposition contre un jugement frappé d'appel est recevable pour ce qui est des éléments du jugement non-dévolus à la Cour administrative.

En l'espèce, au moment de l'introduction de la requête à fin de tierce opposition, à savoir le 13 septembre 2013, le jugement contre lequel elle est dirigée a été frappé d'appel et l'affaire, inscrite sous le numéro 33118C du rôle, se trouvait en délibéré devant la Cour d'appel, l'arrêt afférent ayant d'ailleurs été rendu en date du 24 septembre 2013,

---

[2] Voir Encyclopédie Dalloz, Contentieux administratif, v° Appel, n° 251

[3] Voir Cour d'appel 14 juillet 2004, Pas. 32, page 612, citée dans Thierry Hoscheit, *Le droit judiciaire privé AU GRAND-DUCHE DE Luxembourg*, éditions Paul Bauler, 2012, n° 1252

de sorte que la requête à fin de tierce opposition est à déclarer irrecevable pour autant qu'elle vise les éléments du jugement déférés à la Cour administrative.

Cependant, il résulte de l'arrêt du 24 septembre 2013 précité que dans la mesure où la partie étatique a limité son appel au volet du jugement ayant partiellement annulé la décision directoriale déférée, et que l'intimée n'a pas formé appel incident contre le volet du jugement ayant rejeté le recours pour le surplus, la Cour administrative n'a pas été saisie de ce dernier volet du jugement.

Par voie de conséquence, la requête a fin de tierce opposition sous analyse est à déclarer recevable dans la limite des éléments non dévolus à la Cour administrative dans le rôle 33118 précité et est à déclarer irrecevable pour le surplus.

2) Quant au fond

La demanderesse fait valoir que la motivation de la décision déférée resterait vague étant donné qu'elle consisterait en un bref résumé des faits lui présenté par les autorités françaises dont le caractère imprécis ne démontrerait pas que les renseignements demandés seraient vraisemblablement pertinent pour clarifier la situation fiscale des sociétés en cause.

Ainsi, il n'y serait pas justifié à quel titre l'administration française voudrait imposer une société des Iles Vierges Britanniques, en l'occurrence la société ......, par exemple au motif de l'existence d'un établissement stable ou d'un siège de direction effectif en France, ou encore parce qu'elle envisagerait de procéder à une taxation indirecte de l'ensemble des revenus de source française en refusant la déduction fiscale des différents paiements effectués par la société ... dont elle connaîtrait les montants.

La demanderesse en conclut que le but réel de la demande déférée aurait été de dévoiler les bénéficiaires économiques des sociétés en cause, de sorte que la demande de renseignement serait à qualifier de pêche aux renseignements.

La demanderesse estime qu'elle serait encore en mesure de prouver qu'elle n'aurait pas fait l'objet d'un contrôle ou d'une enquête au cours de la période visée par la décision directoriale déférée, en l'occurrence entre le 1er janvier 2010 et le 31 décembre 2012, alors qu'elle n'aurait fait l'objet d'une vérification de sa comptabilité de cet exercice que depuis le 25 juillet 2013, soit à une date postérieure à la notification de la décision directoriale.

Le délégué du gouvernement, estimant que la requête à fin de tierce opposition serait irrecevable, n'a pas pris position par rapport à ces moyens de fond.

Aux termes de l'article 22, paragraphe 1, de la Convention, « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions*

politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. […] ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »,[4] de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après dénommé le « Modèle de convention », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la Convention ratifiée par eux,[5] ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après

---

[4] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6072, commentaire des articles, p. 27.

[5] Cour adm. 2 mai 2013, n°32185C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

dénommé « le manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Ainsi, l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux Etats contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[6] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé,[7] les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* ».[8] L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4, a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Quant au rôle du tribunal en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne le dernier critère, le tribunal est amené à conclure que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les

---

[6] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6027, commentaire des articles, p. 27, idem Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; idem échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord.
[7] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26 n° 5, 5.1 et 9
[8] Voir le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.7

renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.[9]

Il suit de ces considérations que le rôle du juge administratif, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, tel que relevé ci-avant, il n'appartient pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante.

Il s'ensuit que les intéressés ne sauraient être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumis par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, puisque cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par le demandeur devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Dans cette logique, le tribunal est encore amené à conclure que la conséquence de cette limitation de son rôle est nécessairement celle de qualifier uniquement ceux des renseignements demandés comme vraisemblablement pertinents qui se rattachent au strict cas d'imposition invoqué par l'Etat requérant, y compris la qualité dont est revêtu le contribuable selon les explications de l'Etat requérant. Par voie de conséquence, tout renseignement dépassant le cadre tracé par le cas d'imposition invoqué par l'Etat requérant est à qualifier de pêche aux renseignements.

La limitation du rôle du juge administratif en la présente matière, tel que défini ci-avant, est encore en phase avec l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010, n° 6072-6, par rapport à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010. En effet, le Conseil d'Etat retient : « *Le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause. La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'Etat requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse. Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère.* »

---

[9] Voir TA 6 février 2012, n° 29592 publié sous www.ja.etat.lu

Le tribunal tient à rappeler de prime abord que son analyse dans le cadre de la présente instance se limite au volet du jugement du 9 juillet 2013, inscrit sous le numéro 32502 du rôle, ayant rejeté le recours en annulation pour autant qu'il vise le volet de la décision directoriale du 18 avril 2013 ayant enjoint à la ...d'indiquer le ou les titulaires actuels du compte bancaire en cause et de fournir les relevés bancaires documentant les transferts de fonds entre la société ..., la société ..., préqualifiée, ci-après dénommée « la société ...», et la société de droit luxembourgeois ..., ci-après dénommé « la société ...», pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012.

A cet égard, il ressort de la décision directoriale déférée ainsi que de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises que le contribuable faisant l'objet du contrôle fiscal est identifié, en l'occurrence la société ... ainsi que la société ..., de sorte que la demande litigieuse satisfait à cette première condition.[10]

Par ailleurs, le tribunal est amené à conclure qu'au vu des limites de son pouvoir de contrôle en la présente matière, la situation factuelle décrite par les autorités françaises, à savoir que des prestations facturées à ses filiales auraient été payées en 2010, 2011 et 2012 par la société ..., dont l'actionnaire majoritaire serait une société de droit luxembourgeois au nom de ..., et que la demanderesse serait le destinataire de ces fonds pour le compte de la société ..., présente un lien suffisamment étroit avec la situation fiscale de la demanderesse pour la période pour laquelle les renseignements ont été demandés, puisqu'elle est, le cas échéant, susceptible d'influer sur la situation fiscale en France des sociétés visées, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a qualifié les renseignements demandés comme étant vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause, sans qu'il ne soit nécessaire que les autorités françaises expliquent en détail leur projet d'imposition tel que suggérer par la demanderesse.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'affirmation de la demanderesse qu'une vérification de sa compatibilité ne serait intervenue que postérieurement à la décision déférée, dans la mesure où cette affirmation n'est pas de nature à exclure qu'une enquête fiscale avait été en cours au moment où la décision déférée a été prise.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à bon droit que le tribunal administratif a déclaré non fondé, dans son jugement précité du 9 juillet 2013, le volet du recours sous analyse. Partant, il y a lieu de déclarer non fondé la requête à fin de tierce opposition.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

---

[10] Voir pages 5/10 et 6/10 de la demande d'échange de renseignements

reçoit la requête à fin de tierce opposition en la forme pour autant qu'elle vise le volet du jugement du 9 juillet 2013 ayant rejeté le recours en annulation dirigé contre le volet de la décision du directeur du 18 avril 2013 ayant enjoint à la ...d'indiquer le ou les titulaires actuels du compte bancaire en cause et de fournir les relevés bancaires documentant les transferts de fonds entre la société ..., la société ..., et la société ..., pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 ;

la déclare irrecevable pour le surplus ;

au fond, la dit non fondée, partant la rejette ;

condamne la demanderesse au frais.

Ainsi délibéré par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Daniel Weber, attaché de justice,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 14 août 2014, à 17.30 heures, par le vice-président en présence du greffier Michèle Hoffmann.

Michèle Hoffmann Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 18/8/2014
Le Greffier du Tribunal administratif